

〔研究ノート〕

対応概念について (1)

Note: On the Matching Concept (1)

根 津 文 夫

Fumio Nezu

1 は じ め に

今からちょうど四半世紀前にヒルトン (Hylton, Delmer P.) は論稿「費用収益対応について」の冒頭において、費用収益対応の概念ないしコンヴェンションが財務会計の領域において占める地位の重さに関し、次のように論述している。

「最近、損益計算書の優位性ととも、『費用収益対応』として知られている会計コンヴェンションの重みが増しているのを目撃してきた。事実、近年の会計における幾つかのイノベーションが正当なものとして認められてきたのは、実質的に、それらが対応過程をよりよく成し遂げたからであるというように見える。多くのアカウンタントの考えでは、このたった一つのコンヴェンションが他のすべてのコンヴェンションを凌駕していると看ている。別言すれば、ある特定の手続きが対応概念に適合すると断定されうるならば、他に語る必要はないのである。すなわち、そうなれば問題は解決され、当該手続きは正当なものと認定されるのである。⁽¹⁾」(傍線は引用者による。以下、断りのない限り同じである。)

ヒルトンによれば、当時、対応概念ないしコンヴェンションが会計の計算原則・手続きを支配し、律していたのであり、それを規準として計算の諸原則・手続きの正当性が判定されていたというのである。彼の言葉には少しく誇張した面もなくはないが、対応概念(原則)が近代財務会計の中に占めていた地位の大きさを的確に表現しているといって差し支えないであろう。そして、当時の財務会計の状況を振り返ってみたとき、ヒルトンの指摘に多くの論者は同意するであろうが、それに異を唱える論者は少ないであろう。対応概念が近代会計、特にその損益計算において中核的位置を占めていたことは自明のことである。

もちろん、対応の概念ないし原則は現行の企業会計実務においても、特に損益計算上、依然として基本的地位を占めていることは言うまでもなからう(それを規制する会計基準ならびにそれを支える会計理論においても同様である)。何故なら、現在の企業会計実務の中心課題が期間損益計算にあり、それは発生主義会計として特徴づけられており、その際に、一般に、発生原則、実現原則、ならびに対応原則の三つが発生主義会計において中心的役割を担う計算原則として指示されてい

(1) Hylton, Delmer P., "On Matching Revenue With Expense," *The Accounting Review*, October, 1965, p. 824.

るからである。

このようにみてくると、対応概念（原則）には特に取り立てて論じるべき課題もなさそうに見える。しかしながら、少しく仔細に検討すると、問題がないわけではない。

- (1) ひとつは当該概念の解釈が多様にわたっていることである。たとえば、それは損益計算の全過程を表現する原則である、一期間の費用額と収益額を限定するための計算原則である、あるいは比較的限定された意味に解釈して、それは費用認識過程に適用される原則である、というように理解される。さらに、対応概念（原則）は収益・費用の計算にかかわる原則ではなく、むしろ質的な概念原則であり、収益・費用の測定過程の背後にあって両者の概念的対応関係の有無を確認し、それを通して損益計算の概念的妥当性を保証する原則であるという解釈もなされる。アメリカ合衆国のかつての会計基準設定機関であった会計原則審議会（Accounting Principles Board）は、そのステートメント第4号において、対応という用語の使用を、その多義性の故に、明確に避けている。APB は次のように述べている。

「対応という用語は、会計学において、利益計算の全過程を言い表すために用いられることが度々ある。しかしながら、この言葉はまた度々、比較的限定された意味で費用認識の過程に、あるいはさらにより一層限定された意味において、原因と結果を基礎とする原価と収益との関係づけ（associating costs with revenue on a cause and effect basis）による費用の認識に適用されることもある。対応という用語はその意義の多義性の故に本ステートメントでは使用されない⁽³⁾。」
（傍線は原文イタリック体）

対応概念（原則）の多義性は従来から指摘されていた。このことは、極めて一般的な会計学の教科書においてさえ、対応原則が期間損益計算における計算諸原則の中でどのような位置付けを与えられるべきか、発生、実現、対応という期間損益計算のための基本原則間の相互関係はどの

- (2) 福島孝夫は我が国において対応概念（原則）がどのように解釈されているかを、(a)当該概念（原則）の本質的意義、(b)その適用範囲、(c)発生原則、実現原則、対応原則の相互関係の三つの面から分析している（武田隆二編著『財務会計の論点』同文館、1981年、第3章「損益計算書原則」第4節「対応原則」）。福島は、(a)を①対応原則を質的な概念原則とする見解と②量的な計算原則、すなわち一期間の収益と費用の金額の大きさを決定するための計算原則とみる見解という二つの対照的な立場に、(c)については対応の意義を収益と費用の因果関係と理解し、対応原則を期間費用を把握するための最終的な計算原則（すなわち発生費用から期間費用への変換を認識・測定する原則）とみる見解と、実現原則と発生原則の背後にあってこれら二つの計算原則によって完成させられるべき、他の計算原則の基礎をなす概念原則とみる見解に整理している。(c)の二つの見解はもちろん(a)における二つのそれぞれ対照的な立場から誘導されたものである。(b)については、①と②のそれぞれに関して、次のように分別・整理している。

① 概念原則として理解する立場

- ④ 利得・損失をも含めた広義の収益・費用にも関係する原則とする見解
- ⑤ 利得・損失を除く狭義の収益・費用に関係する原則とする見解

② 計算原則として理解する立場

- ④ 損失をも含めたすべての費用に関係する原則とする見解
- ⑤ 損失を除く狭義の費用に関係する原則とする見解
- ⑥ 売上原価あるいは個別的対応関係を有する費用のみに関係する原則とする見解

- (3) APB Statement No. 4, *Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises* (AICPA, 1970), footnote 43.

ように捉えられるべきか、というような基本問題に関してさえ共通の理解が見られないという結果に導いているのである。

(2) これまで対応原則は「一般に認められた会計原則」の一つであったし、現在においてもそうである。しかしながら、他方において、当該概念・原則は少なくとも1960年代中葉以降、アカウンタントの間で論争的になり、時には批判の対象になってきた。そして、その論争や批判は会計の基本構造との連関において展開されてきたという経緯がある。また、モスト (Most, Kenneth S.) のように、近年、会計ルールや会計基準の制定が一つの「会計原則」としての「対応」に必ずしも依拠していないことを示す証拠が積み重ねられつつあると語り、それを以て対応原則の財務会計に占める現在の地位を「対応原則の後退」と断定する論者もいる。⁽⁵⁾

かように、自明であるかのような対応概念・原則はその本質的意義はもちろんのこと、さらに計算構造の基本に係わる重大な諸問題を抱えているのである。しかしながら、本稿の課題は上記の如き諸問題を正面から取り上げて持論を展開することではない。つまり、対応概念の一義的解釈を提示することではないし、当該概念・原則の批判的分析を展開し、そこからさらに会計の新たな基本構造を描写しようとするものではない。あるいは、対応概念の多様な解釈を整理してその類型化を試みようとするものでもない。ここでの目的は、①対応概念(原則)が近代財務会計において高い地位を付与されていたこと、そして現在においても広汎な承認を得ていることの証拠を列挙し、②モストが主張するように、対応概念(原則)はかつて与えられていた地位から後景に退きつつあるのか、もしあるとすれば、対応原則からの離脱傾向はどのような場面において見られるのか、③対応概念・原則の批判的分析・見解も併せ、対応概念・原則に関するないし関係する幾つかの文献を取り上げて、当該概念・原則の諸説を整理することであり、したがって本稿は対応概念・原則に関する序論的部分に該当する。

日本会計研究学会・関西部会は1987年11月14日に、統一論題を「発生主義会計における諸概念の再検討」と設定して、シンポジウムを開催した。その時の座長をつとめた武田隆二は、「個人的認識に基づく見解」としながら、上記のテーマが設定された理由を述べた後、四人の報告者の間に見られた費用把握に関する立場の整理とその類型化を行い、つづいて武田自身の考える対応・実現・発生の各概念の意義と体系的整備＝計算構造における位置づけを提示している。⁽⁶⁾もち

(4) 会計の基本構造との連関において対応概念(原則)に対する批判を展開してきた論者として、たとえばスプラウス (Sprouse, Robert T.) やカム (Kam, Vernon) 等がいる。Sprouse, R. T., "The Balance Sheet—Embodiment of the Most Fundamental Elements of Accounting Theory," in Zeff, S. and Keller, T. (eds.), *Financial Accounting Theory I*, McGraw-Hill Book Company, 1973, pp. 164-74., Kam, V., *Accounting Theory*, John Wiley & Sons, 1986, chapters 5 & 8 を参照。彼らの所論に関しては後に取り上げる予定である。

(5) Most, Kenneth S., "The Rise and Fall of the Matching Principle," *Accounting and Business Research*, Autumn, 1977, p. 286.

(6) 武田隆二「損益会計における基礎的諸概念の検討」『会計』第133巻第2号、同「損益会計における内部原理と数量化原理発生—実現・対応概念の位置づけ—」『会計』第133巻第3号。このシンポジウムでの報告者と論題は下記の通りである(いずれも『会計』第133巻第2号および同第3号に収録されている)。中田 清「発生概念・実現概念および対応概念の再検討」

ろん、ここではこのシンポジウムを取り上げるわけではないし、またこのシンポジウムは期間損益計算の中核的位置にある計算原則ならびに発生主義会計の構造を取り上げたものであり、設定されたテーマから当然のことながら、対応概念・原則を包み込んだより幅広い内容を扱っている。だが、武田が整理しているように、各報告を読むと、概して収益の認識ないし把握に関しては実現原則が適用される点では一致しているとはいえ、費用の認識ないし把握については、発生原則のみで行えるとするもの、対応概念で処理できるとみるもの、あるいは両原則の併用を主張するものなど、意見が分かれ、さらにそこから必然的に導かれることではあるが、これら三つの計算原則の相互関係について、論者の説明は必ずしも同じではない。筆者は、対応概念は、歴史的にみて、もっぱら費用の認識ないし把握を説明するための基本原則として登場してきたと、そして現在もそのような意義を担わされていると認識しているが、損益計算の基本構造に関して依然多様な解釈が存在することから判断しても、ここで対応概念・原則に関する研究ノートを纏めることもまったく無意味なことではなかろうと考えられるのである。

2 対応概念の起源とその浸透

（1）対応概念の起源について

対応概念を会計理論のなかに最初に最も明確な形で導入したのはペイトン (Paton, William A.) とリトルトン (Littleton, A. C.) であったと考えて間違いはなかろう。彼らの対応概念の整理・検討は後に譲ることとし、ここではたとえば『会社会計基準序説』の第二章で「基礎概念」を要約した箇所の次の言葉を引いておこう。すなわち、彼らは「会計の主たる関心は、費やされた努力⁽⁷⁾の効果を測定する鑑定 (test reading) としての費用・収益の期間対応にある。」と明言する。

問題はそれ以前にかかる計算思考が存在していたかどうかである。モストは「1940年以前 (ペイトン & リトルトンの『会社会計基準序説』が刊行される以前——引用者) には、対応への言及はなく、費用と収益は期間に準拠して確定されていた⁽⁸⁾。」と主張し、対応思考はペイトン & リトルトンによって初めて導入されたと断定する。たとえば、彼はサンダース (Sandars, H.)・ハットフィールド (Hatfield, H.R.)・ムーア (Moore, U.) の所謂 SHM 会計原則、1935年に刊行された当時の標準的と考えられる二冊の教科書の一部を引用して、1940年以前には「対応」に基づく損益計算思考が見られなかったと指摘し、彼の主張を裏づけるための証拠とする。

「すべての収益と費用はそれらが帰属する期間に正しく配分されるべきであり、かような方法により当該期間の純利益は確定される。如何なる事業においても収益と費用の相当部分はその

清水茂良「発生主義会計における諸概念の再検討 費用の認識における対応原則と発生主義の関連について」

井原理代「対応の概念構造」

平敷慶武「認識・測定原則と低価基準観との関係について」

(7) Paton, W.A. & Littleton, A.C., *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, (AAA, 1940) p. 7, 中島省吾訳『会社会計基準序説』(森山書店, 改訳版, 1958年) 11ページ, 但し, 訳は拙訳による (以下, 同じ)。

(8) Most, K.S., *op. cit.*, p. 287.

配分についてなんらの疑問も生じせしめないほど期間と明確に関連しているのである。⁽⁹⁾

「計算書が会計期末に、期中において稼得されたすべての収益 (income) を表示するように、それはその収益の稼得に際して発生したすべての費用を表示しなければならない。」⁽¹⁰⁾

「(損益計算書は) 収益の源泉とその収益の獲得に際して発生した諸々の費用 (を示す)」⁽¹¹⁾

モストは『会社会計基準序説』の刊行後にだされた複数の出版物にあたったのち、それらにはいずれも対応概念・原則に言及した箇所は見当たらないと述べ、したがってペイトン&リトルトンが提示したような対応概念が汎く承認されるまでにはさらに数年に亙る時間が必要であったと指摘する。

これに対して、リアオ (Liao, Shu S.) はモストより遅れて二年後に同じく *Accounting and Business Research* に掲載した論稿「対応と原価配分」のなかでモストとは対照的な見解を示している。リアオは「対応概念は、ペイトン&リトルトンが1940年にこの用語を導入するまで、会計学において言及されることはなかったが、対応思考は長い間に亙り深く浸透していた。」⁽¹²⁾と主張する。たとえば、上記に引用したマッキンゼイ&ノーブル、ならびにハズバンド&トーマスの言葉には明らかに対応思考が見られると説くのである。したがって、リアオの解釈によれば、所謂SHM会計原則のなかにも既に対応思考が存在することになる。かかる見解の相違は、畢竟、対応概念の解釈の違いに基づくものである。

リアオはペイトン&リトルトンの次のような表現、すなわち「特定の期間における収益はかかる収益によって代表される製品と合理的に関係する費用 (cost) を賦課されるべきである。」⁽¹⁴⁾「会計の主たる関心は、費やされた努力の効果を測定する鑑定としての費用・収益の期間対応にある。」というこれらの文言はマッキンゼイ&ノーブルやハズバンド&トーマスらの「損益計算の過程を受け入れていたこと」⁽¹⁵⁾を示すものであると断定する。このことは彼が対応概念を「収益から費用を控除する過程」であると解釈していると思わせるのである。さらに、リアオは「対応は本質的

(9) Sandars, H.T., Hatfield, H.R. & Moore, U., *A Statement of Accounting Principles* (American Institute of Accountants, 1938, reprinted by AAA, 1959), p. 25, 山本 繁・勝山 進・小関 勇訳『SHM 会計原則』(同文館, 1979年) 29-30ページ。

(10) McKinsey, James O. and Noble, Howard S., *Accounting Principles* (South-Western Publishing Company, 1935), p. 253.

(11) Husband, George R. and Thomas, Olin E., *Principles of Accounting* (Houghton Mifflin Company, 1935), p. 33.

(12) モストがあたった出版物は次の四冊である。Finney, H.A., *General Accounting* (Prentice-Hall, 1942), Noble, Howard S., *Accounting Principles* (South-Western Publishing Company, 5th ed., 1949), Newlove, George H. and Garner, S. Paul, *Elementary Cost Accounting* (D.C. Heath and Company, rev. ed. 1949), Mauriello, Joseph A., *Intermediate Accounting* (Ronald Press Company, 1950). モストによれば、CPA 試験で対応概念に関係するものが出現したのは『会社会計基準序説』刊行後、同じく数年後であったという (Most, K.S., *op. cit.*, p. 287).

(13) Liao, Shu S., "The Matching Concept and Cost Allocation," *Accounting and Business Research*, Summer 1979, p. 228.

(14) Paton & Littleton, *op. cit.*, p. 69, 邦訳, 118ページ。

(15) Liao, S.S., *op. cit.*, p. 229.

に、アカウンタントにより広範に実践され、経営者によって受け入れられていた原価配分を合理的に説明するためのもの⁰⁶⁾」であり、ペイトン&リトルトン是对応概念をまさにかようなものとして捉えていたという。

モストはその論稿の結論部分において、次の如く語っている。「損益計算書は一部は収益から費用を控除する過程であり、その限りで対応概念は疑いのない妥当性をもつ。誤りは、費用が収益の関数である、あるいはその逆の関係にあると仮定し、それによって損益計算書の機能——収益性の計算に役立つこと——と操業計算書 (operating statement) の機能——効率性の測定に役立つこと——とを混同する点にある。利潤ないし純利益は残余 (residue) であるから、損益計算書のこの二つのフロー (費用と収益) はそれぞれ独立して測定される場合にのみ、その残高 (balance) が解釈され、分析されるのである⁰⁷⁾」。モストもリアオと同様に対応概念に対して明確な定義を与えていないが、この上記の文言、ならびにアメリカ会計学会 (AAA) の対応概念に関する1964年委員会⁰⁸⁾が与えた定義「報告された収益との因果関係に基づいて費用を報告する過程」(the process of reporting expenses on the basis of a cause and effect relationship with reported revenues) を引用し、それに対して格別の批判も加えていないことから判断して、費用と収益が因果関係にあり、かかる関係を基礎にして結果である収益 (達成された成果) と原因である費用 (費やされた努力) とを関係づける過程として対応概念を解釈していると考えられるのである。

このように、対応概念の起源 (origins of the matching concept) をめぐるモストとリアオとの「対立」は当該概念の解釈の相違に起因するが、さらに両者の間にはそもそも最初から対応概念・原則に対する姿勢に決定的な違いがあり、そのことが大きな要因になっていると考えられる。リアオは「我々は対応概念を受容可能なものにすることができるか」(can we make the matching concept acceptable?) と一つの節を設け、そのことに努力を傾注する。そして、原価 (費用) 配分の指針としての対応概念の多義性に関するトーマス (Thomas, Arthur L.) のコメントを批判しつつ、「問題の核心は対応概念それ自体ではなく、費用を収益に関係づけるための基礎を欠いていることにあることに注意すべきである。費用を収益に関係づけるための受容可能な基準が存在しないために、アカウンタントは費用の配分・再配分のための多様な基準を使用してきたのである⁰⁹⁾。」と語り、結論部分において、対応概念の批判的見解に対して次の如き批判を加える。

「会計理論発展の逆説的な面の一つは、多くの抽象的で曖昧に定義された諸概念が広汎な承認を得ているが、それらが、抽象的であるが故に、広範囲にわたって承認されてきたということにある。諸概念が有用になるほど、それらはより具体化されるので、より意見の食い違いが生まれる源になるのである。……

⁰⁶⁾ Ibid., p. 229.

⁰⁷⁾ Most, K.S., *op. cit.*, p. 290.

⁰⁸⁾ この委員会報告書 (AAA Concepts and Standards Research Study Committee The Matching Concept, "The Matching Concept," *The Accounting Review*, April, 1965, pp. 368-372) に関しては節を改めてその論点を整理する。

⁰⁹⁾ Liao, S.S., *op. cit.*, p. 230.

対応は会計的配分の論理的解釈から成長したのである。それは期間内配分 (inter-period allocations) と期間配分 (intra-period allocations) の概念的土台である。幾つかの配分方法が恣意的であるという事実は、対応概念が無用であるということ意味しない。当該概念がなければ、一切の配分は、たとえ客観的であっても、理論的には是認できない。論理的解決は当該概念を操作レベルでより受容可能なものにすることである。²⁰⁾

リアオの見解では、対応概念は費用を収益に関係づけるための擁護できる規準を与えるものではなく、何らかの配分基準が「費用を収益に関係づけるための指針」とならなければならないのである。彼の場合には、費用を収益に関係づけるための受容可能な基礎は何かを明らかにすること、すなわち合理的な配分基準の発見という立場から対応問題に接近し、かかる観点から対応概念の不可欠さを説くのである。そこでは対応概念は「原価(費用)配分の概念的土台」として認識されているのである。配分基準として比較的頻繁に使用されるものには、観察可能な物理的関連 (observable physical connection)、因果関係 (causal relationship)、効益関係 (beneficial relationship)、負担能力 (ability-to-bear) がある。リアオによれば、「効益関係と負担能力に依存する配分基準は本質的に人為的なものである」から、費用を収益に関係づけるための指針として因果的・物理的な関係に依拠せざるをえないことになる。そこで、次のような一つの可能性が考えられるという。²¹⁾

- 1) 物理的關係が観察可能ならば、それを配分基準として使用する。
- 2) 因果關係が数量的相関關係分析を通して明白に確認できれば、それを配分基準として採用する。
- 3) 因果關係が2)の場合のように明白に確認できないが、質的因果關係を通して暗に確認できれば、それを配分基準として使用する。
- 4) 確認可能な關係が確定できなければ、配分しない。配分がどうしても必要ならば、統一的な基準が使用されなければならない。

かように、リアオにおいては、対応は原価(費用)配分を合理的に説明するための概念であり、その意味において当該概念を積極的に擁護するのである。

モストはリアオとは著しく異なる姿勢をとり、敢えて極言すれば、対応概念を会計理論から放逐しようと努力するのである。彼によれば、費用と収益は「期間を基礎に測定された値」 (=period measurements) であり、それこそが費用・収益の「伝統的概念」である。したがって、費用は収益との対応を以て認識・把握されるのではなく、それから独立に確定されうると考える。さらに、モストはAPBステートメント第四号、財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standards Board) の基準書第二号「研究開発費の会計処理」、同第五号「偶発性項目の会計処理」ならびに研究開発費に関するデスカッション・メモランダム²²⁾を持ち出し、最近の会計原則・基準のなかで対応概

²⁰⁾ Ibid., p. 234.

²¹⁾ Ibid., p. 233.

²²⁾ そこでは対応概念に関して次のように述べられている。「概念的には望ましくとも、対応は、通常、可能であるとはいえない。実務上、たいていの費用は、収益が期間を以て識別されるのと同様に、期間

念・原則の地位が著しく低落していることを指摘するが、それは上記のような費用・収益の「伝統的概念」(=‘period measurement’)への復帰を示す兆候であると主張するのである。モストは、リアオとは異なり、「我々是对応なしで生きながらえるか」(can we live without matching?)と課題を設定し、近年の会計基準のなかに窺える傾向に照らして、それは可能であると看る。モストは、対応概念がペイトン&リトルトンの『会社会計基準序説』によって会計理論のなかに導入されたことを重視するが、筆者の眼には、それによって対応概念の「歴史性」を強調しようとしているのではないかと映るのである。もし以上のように彼の考え方を整理することができるならば、会計理論上に対応概念が導入された時期、すなわちその起源は、モストにとって、1940年以降でなければならないであろう。

対応概念の起源に関するモストとリアオの見解を整理してきたが、いずれにせよかかる「起源論争」は、当該概念の解釈と併せて個人の会計観が複雑に絡み合うため、その決着は容易でない。私見によれば、今日、対応概念の最もオーソドックスな解釈は、適正な期間損益を確定すべく、発生主義により認識・把握された費用と実現主義に基づいて認識・把握された収益との間に生じる期間的ズレを調整して、両者間に存する因果関係を基礎として、発生費用を当期に帰属する費用と次期以降の諸期間に属する費用とに再配分して、費用の最終的な期間帰属を決定するための計算原則である、とみる考え方である。収益と費用との間にどの程度の因果関係を認めるかは意見の分かれるところであるが、ここではさしあたりそのことは問わないでおこう。神戸大学会計学研究室編『新会計学辞典』では、次のように定義されている。

「期間損益の計算において、一定の期間に実現した収益に対し、これに要した費用を計上して、正確に損益を算定するための会計処理の基準である。この場合、費用は期間的限定をうけた収益に対して、多かれ少なかれ因果関係の関連性をもつものと認められた範囲内で、その発生額のうちから期間的配分量の限定をうけることになる。

(中略)このようにして、一旦発生した費用として期間的配分をうけた費用を、再び収益を基準として再配分を行なう会計処理の基準を、収益費用対応の原則という。それは計算の確実性と正確性とを同時に達成するために、収益認識における実現主義と、費用認識における発生主義とを調和せしめる作用を営むものである。収益費用対応の原則は、収益に費用を対応せしめることを要求する会計処理の原則である。²⁴⁾

したがって、今日における対応概念・原則の一般的理解にしたがえば、リアオよりもモストの主張の方に分がある、とみるほうが妥当であろう。²⁵⁾

を以て独立に識別されているのである」。FASB, *Discussion Memorandum on Accounting for Research and Development and Similar* (Stamford, Connecticut), p. 23.

23) Most, K.S., *op. cit.*, p. 289.

24) 神戸大学会計学研究室編『新会計学辞典(追補版)』(同文館, 1968年)487ページ。

25) これに対し、対応概念は1940年まで会計学に現れなかったが、対応思考(idea of matching)は長い間にわたり会計実務に浸透していたという見方は、リアオに限らず、ほかの論者の間にもみられる。たとえば、清水茂良はバード(Bird, F.A.)とリザーランド(Litherland, D.A.)の所説によりながら、かかる立場に立脚している(前掲論稿, 33-34ページ参照)。

モストとリアオの対応概念「起源論争」にいささか深入りしすぎたようである。ここでは、常識的ではあるが、対応思考ないし当該概念がペイトン&リトルトンにより会計学に明示的に導入され、彼らによって明確な形で整理されかつその位置付けを付与されたことを確認しておけば十二分であろう。以下では、少しく話をかえて、AAAの会計原則・基準のあいだに対応概念・原則がいつごろ明示的に持ち込まれたか、そして当該概念・原則が会計学の書物においていかに重要な地位を与えられてきたか、現在においても事情は変わらないことに言及しておきたい。

(2) AAA会計原則における対応概念の軌跡

1936年「会社報告書に影響を与える会計原則の試案」には直接「対応」に言及した箇所はない。それを暗示している箇所を敢えて指摘すれば、「利益の測定」(measurement of income)の項において損益計算書の区分表示を指示しているところである。

「如何なる期間の損益計算書も、必要に応じて、二つのセクションに区分されるべきである。そのうちの一つのセクションは、その時期に可能なかぎり正確に測定された、当該期間の損益の明細を表示し、他方は実現した資本利得・損失ならびに当該期間の営業活動に関連しない利益の実現と原価の償却から生じた経常外的損益を表示する。」^㉞

「試案」はこのあとに営業損益の区分と経常外的損益の区分のそれぞれに表示されるべき損益項目を指示している。この原則は、明らかに、損益計算書の表示方法を規定する形式的原則である。しかし、こうした表示形式が採用されるためには、必然的に、損益計算方法それ自体を、それに即応させることを必要とするが故に、それは損益計算の計算原則・実質の原則を内包しているものと解釈することもできる。^㉟ また、周知のように、「試案」は会計は「本質的に、評価の過

㉞ American Accounting Association, "A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports," *Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements and Preceding Statements and Supplements*(AAA, 1957), p.5, para. 9. 中島省吾訳編『増訂A.A.A. 会計原則』(中央経済社, 1964年) 30ページ。

㉟ 山下勝治は、経済安定本部「企業会計制度対策調査会」が1949年に中間報告として発表した「企業会計原則」(所謂「安本会計原則」)ならびに会計原則の根底に横たわる会計理論の根本的・総体的解明を展開した著書『会計原則の理論』のなかで、同「原則」の損益計算書原則(一)における規定「損益計算書は、企業の経営成績を明らかにするため、当該期間に発生したすべての収益と之に照応するすべての費用とを記載し、当期純利益(又は当期純損失)を表示しなければならない。」、さらに同C項における「費用及び収益は、その発生源泉に従って分類し、各収益項目とそれに関連する費用項目とを損益計算書に対応表示しなければならない。」という文言に関して、この原則は表面的には損益計算書作成方法を規定する形式原則ではあるが、「かかる表示形式を採るためには、必然的に、損益計算方法それ自体を、之に即応することも必要とするに至るので、特に之を損益計算の実質的原則として重要視しようとするものである。」と分析して、これを損益計算にかかわる計算原則と理解する(山下勝治『会計原則の理論』森山書店, 1951年, 87ページ)。但し、山下は、かかる費用収益照応原則(山下は、上記の規定のうち、前者は費用収益照応原則、後者は費用収益対応原則に該当し、これらを総称して照応原則と呼んでいる)は期間収益と期間費用との照応を考えているので、「それは……始めから期間的収益、それに照応する期間的費用の大きさを限定するという期間的、総括的損益計算制度を予定しているもの」であり、「費用収益の照応原則としては極めて非原則的であり、その実益も亦極めて乏しいもの」である、それは「厳密には自己矛盾の原則であるとさへ考えられる」と捉え、「企業会計原則」における対応原則の問題と限界を鮮明に指摘している(前掲書, 90-91, 95ページ参照)。

程ではなく、歴史的原価と収益を当期と次期以降の諸期間に配分することである」という会計本質観、今日からみれば、勝れて歴史的な命題を提示したことで広く知られている。特に、「原価と価値」の項では、繰り返し、原価ないし費用の配分が強調されている。したがって、リアオのように対応概念を把握するならば、「試案」には「原価（費用）配分の概念的土台」としての対応概念が明らかにあるいはその背後に横たわっていると解釈することも可能であろう。しかし、筆者にはかかる理解はいささか牽強付会と思われる。「対応」が導入されたのは1941年の「会社財務諸表の基礎となる会計原則」においてであるとみるのが妥当であろう。

1941年「改訂版」は、「利益」の項において、期間利益は期間収益と期間費用との対応から算定されることを明確に指示している。

「利益は、原価原則にしたがって、実現した収益を消費ないし費消された原価に対応させることにより測定される。」²⁸⁾

リアオによれば、この文言はAAAの常務委員会 (Executive Committee) がペイトン&リトルトンの対応思考・概念を採択したことを示すものであり、そしてこれ以降、合計方法 (accounting methods) が判定されるための規準 (criterion) として対応概念の適用がアメリカ合衆国やイギリスにおいて広汎に受け入れられてきたのである。²⁹⁾ また、「原価」の項には、直截的には原価ないし費用の配分に言及したものはあるが、成果を産み出そうとする努力と産み出された成果との照応を基礎にした費用・収益の期間的対応を示す思考も窺える。

「それぞれの会計期間にわたり、収益を産み出す際に費消された原価、あるいは別の形で費消された原価の額、ならびに将来の営業活動に合理的に帰属しうる原価の額を計算しなければならない。」³⁰⁾

リトルトンは「試案」が発表された当時のAAA常務委員会のメンバーであったが、ペイトンについては不明である。しかし、1941年「改訂版」当時、リトルトンは依然として常務委員会のメンバーにとどまり、しかもリトルトンとペイトンは他の六名とともに「改訂版」の起草委員であったという事実から判断して、既に一般に指摘されてきたように、かかる対応思考ないし概念の明示は基本的に『会社会計基準序説』の会計観が作用していたとみることができる。

1948年改訂版「会社財務諸表の基礎となる会計諸概念・諸基準」は、その前の二つと比較して、資産概念、利益概念、配分思考等、会計の基本的な考え方にかなり変容がみられ、また体系・構成の面はともかくとして、その内容には若干の矛盾点も見い出せる。しかしながら、1941年「改訂版」のように、費用収益の対応計算という表現は明確に用いられていないが、費用を収益に係づけるための具体的指示が与えられているところに1948年版の特徴がある。

そこでは利益は次のように規定され、損益法的利益観とは若干異なり、利益の内容に具体的な

²⁸⁾ AAA, "Accounting Principles Underlying Corporate Financial Statements (1941 rev.)," AAA, *op. cit.*, p. 11, 前掲邦訳, 48ページ。

²⁹⁾ Liao, S.S., *op. cit.*, p. 229.

³⁰⁾ AAA, *op. cit.*, p. 9, para. A-3, 前掲邦訳, 45ページ。

³¹⁾ 前掲邦訳「総括的解説」, 7 & 9ページ参照。

裏づけを与えている。

「企業の利益は企業の正味資産（資産から負債を控除したもの）の増加であり、収益が費用を超える額によって測定される。⁶²⁾」

かような利益概念が与えられたのち、費用概念は、利益概念に即応するように、広義に解釈される。

「費用は、利益を測定する際に、収益から控除された資産の原価ないしその一部分である。こうした控除は当期の現金支出、資産原価の総体的ないし部分的費消、または負債の発生を通して生まれるのである。費用は営業上の原価（operating costs）——収益の産出との関係づけ（association with the production of revenue）を突き止めることができる控除分——と損失——かような関係づけを持たない控除分——とからなる。⁶³⁾」

ここで注目すべきことは、狭義の費用が収益との関係づけにおいて論じられていることである。それは以前の二つの版にはみられなかった点である。そして、下記の文言から明らかなように、狭義の費用と収益との対応ないし関係づけが具体的に論じられていることも特徴的である。

「費用は次の期間に認識を与えられる。(a) その期間の収益と直接的な照応ないし関係づけがある期間、たとえば顧客に商品を引き渡した場合である。(b) その期間の収益と間接的な関係づけがある期間、たとえば事務関係の給料や賃借料がこの場合である。(c) 当期の収益の産出に関係づけられないが、資産原価の費消が測定可能な期間、たとえば洪水や火災から生じた損失がこの場合である。⁶⁴⁾」

(a)が費用と収益との個別的・即物的対応関係、(b)が期間的・間接的関係を指していることは言うまでもない。かかる認識の仕方は、APB ステートメント第四号における費用の解釈に共通する部分があると考えられる。同ステートメントでは、費用は次のように規定されているのである。

「費用は、収益が割り当てられた期間との関係づけ（association）を通して、場合によっては直接的に、しかし殆どの場合に間接的に、その期間の収益と関係づけられる原価である。将来の収益に関係する、あるいは将来の会計期間に関係する原価は資産として将来の期間に繰り延べられる。……一期間の費用は、(a)その期間の収益に直接関係づけられる原価、(b)収益との直接的な関係以外の何らかの基礎にもとづいて当該期間に関係する原価、(c)實際上、如何なる他の期間とも関係づけられない原価である。⁶⁵⁾」

APB ステートメントのこの文言は対応概念・原則についての今日の最も一般的な見解を、そして私見によれば、最もオーソドックスな解釈を表明するものであると看することができ、上記の二つの文章を比較すると、既にアメリカ会計学会の1948年版においてそれに匹敵する見解が披露されていたと考えられるのである。モストによれば、1948年にはCPA試験に関する教科書の

⁶²⁾ AAA, "Accounting Concepts and Standards Underlying Corporate Financial Statements (1948 rev.)", AAA, *op. cit.*, p. 15, 前掲邦訳, 61ページ。

^{63) & 64)} *Ibid.*, p. 16, 前掲邦訳, 62-63ページ。

⁶⁵⁾ APB Statement No. 4, *op. cit.*, para. 155.

なかで対応概念が論及されていた。このことから、この頃には当該概念は専門家以外の間でも馴染みのある概念になっていたのではないかと推察できるのである。筆者には、アメリカ会計学会の会計原則・基準のなかに「純粋な」損益法的損益計算思考からの離脱傾向を垣間見ることができこの段階において、そこに対応概念・原則の具体的内容が明示されたことが、皮肉に映るのである。

さて、1957年版「会社財務諸表のための計算・報告基準」にいたると、様相はかなり変わっている。そこでは、会計の基本的職能や「ゴーイング・コンサーン」概念の考え方、資産の概念規定とその評価方法、実現概念の規定等にみられるように、従来とは著しく異なる会計観が披瀝され、それに即応して対応思考は著しく後退する。「Ⅳ 利益計算」の項において、損益計算の主観性——これは資産が「未費消の原価」ではなく、「期待された営業活動に利用可能なまたはそれに有益な用役潜在力の総計」⁶⁶⁾として定義されたことと不可分の関係にあると考えられる——が強調されたのち、費用と収益との対応計算に関する表現がみられる。

「近代の会計において、利益は一般に企業の全存続期間より短い特定の期間毎に算定される。資産の寿命は、たいていの場合、数期間に及び、企業の取引は各会計期間の終りに一様に完了を迎えるわけではないので、利益計算は見積りと判断の行使を要する複雑な会計的操作である。

企業の実現純利益は一つの営業単位としての企業の効率性を測定するものであり、それは (a)収益とそれに関係する費消原価 (expired cost) とを比較して、前者が後者を上回る額ないし下回る額、(b)資産の売却、交換またはその他の転換から生じた利得ないし損失、から生まれる正味資産の変動である。⁶⁷⁾」

ここには実現利益が収益と費用との比較対応により求められることが明記されているのがわかる。しかしながら、この他に「対応」に触れた箇所はなく、また損益計算書作成方法を規定する形式原則に言及したところも見当たらない。他方で、1950年代後半には会計実務慣行ならびに会計学教科書において、適正な期間利益の計算を行う際に「慎重な対応は会計の欠くべからざる機能(an essential function of accounting)である」、あるいは対応過程は「企業の会計において根本的な(fundamental)ものである」と主張され⁶⁸⁾、対応概念は、冒頭で紹介したヒルトンの言葉によって鮮やかに示されていたように、確固たる市民権、しかも財務会計の根本原則たる地位を確保していたのである。ここにAAA会計原則と実務慣行との対照性を見て取ることができるし、また前者における「指導性」・「規範性」を知るのである。

以上、AAA会計原則における対応概念を取り上げたが、既に明らかなように、それは1941年「改訂版」で明記され、48年「改訂版」においてその具体的内容が示されたのである。そして、1950年代後半に会計実務慣行やそれを解説ないし記述した平均的・標準的出版物では対応概念・原則が財務会計上謂わば「金科玉条」の如き位置を付与されていたにも拘らず、57年「改訂版」

⁶⁶⁾ AAA, "Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements (1957 rev.)," AAA, *op. cit.*, p. 54, 前掲邦訳, 132-133ページ。

⁶⁷⁾ *Ibid.*, p. 56, 前掲邦訳, 136ページ。

⁶⁸⁾ See Most, K.S., *op. cit.*, p. 287.

ではその地位が著しく後退したのである。それは AAA 会計原則における会計思考の基本的転換に起因するものであったと認識できるのである。

(8) 対応概念・原則の浸透

ここでは、前にも述べておいたように、対応概念・原則が幾つかの会計基準・原則ならびに「一般的」・「標準的」な書物において財務会計上、とりわけ損益計算上、基本的原理・原則たる位置を与えられてきたこと、そして現在におけるも依然としてかかる地位に留まっていることを我が国の文献を中心にリサーチする。

対応概念・原則は我が国においても戦後「会計の近代化」が展開される過程で「一般的承認」を獲得してきたことは改めて語る必要がないほど明らかである。それは経済安定本部「企業会計制度対策調査会」が1949年に中間報告として公にした「企業会計原則」(所謂「安本会計原則」)の損益計算書原則(一)のなかに既に明記されたのである。³⁹ そのことは現行の「企業会計原則」においてもなんら変わらない。因に、1987年改正の「企業会計原則」は次のように指示している。

「損益計算書は、企業の経営成績を明らかにするため、一会計期間に属するすべての収益とこれに対応するすべての費用とを記載して経常利益を表示し、これに特別損益に属する項目を加減して当期純利益を表示しなければならない。」

「費用及び収益は、その発生源から従って明瞭に分類し、各収益項目とそれに関連する費用項目とを損益計算書に対応表示しなければならない。」

前の文言は直截的には損益計算書の本質に、後者は費用・収益の対置表示の必要に言及したものであり、これを以て費用・収益の認識ないし把握にかかわる実質的対応関係が明示されているとはいえないかもしれないが、山下に倣えば、⁴⁰ 損益計算の実質的原則を内包したものであると考えることもできる。

「企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書第五」「繰延資産について」(1962年8月、大蔵省企業会計審議会中間報告)は「第一 企業会計原則と繰延資産」の項、「第二 繰延資産と損益計算」のなかで繰延経理の必要とそれが行われるべき理由を述べているが、その箇所では明らかに対応思考を基礎に繰延経理の根拠を提示している。

「ある支出額が、繰延経理される根拠は、おおむね、次の二つに分類することができる。

- (1) ある支出が行なわれ、また、それによって役務の提供を受けたにもかかわらず、支出もしくは役務の有する効果が、当期のみならず、次期以降にわたるものと予想される場合、効果の発現という事実を重視して、効果の及ぶ期間にわたる費用として、これを配分する。
- (2) ある支出が行なわれ、また、それによって役務の提供を受けたにもかかわらず、その金額が当期の収益に全く貢献せず、むしろ、次期以降の損益に関係するものと予想される場合、収益との対応関係を重視して、数期間の費用として、これを配分する。」

近代会計において、すでに役務の提供を受け、それを消費し、それに対する対価も支払われた

³⁹ & ⁴⁰ 脚注④を参照。

にも拘らず、それが貸借対照表能力を付与されてきたのはもっぱら対応思考にもとづくものであろう。⁴⁰ 上記の文言はこのことを典型的に示している。

さらに、同「連続意見書第四」「棚卸資産の評価について」は「第一 企業会計原則と棚卸資産評価」の「二 取得原価基準」のなかで、棚卸資産原価の配分に関して次のような意見を示している。

「適正な期間損益の算定にとっては、一般に、購入又は生産した棚卸資産の取得原価を一会計期間の実現収益に合理的に対応させることが必要である。実現収益に対応する棚卸資産原価を確定するためには、棚卸資産の取得（購入又は生産）に要した現金支出額又はその等価額（すなわち取得原価）を分類、集計し、これを払い出された棚卸資産と未払出しの棚卸資産に配分する手続きをとり、販売のために払い出された棚卸資産への配分額を把握しなければならない。この原価額をもって実現収益に対応する費用とし、未販売の棚卸資産に配分された支出額はこれを将来の期間の費用として繰り越すのである。このような資産原価の期間配分をささえる根本思考を費用配分の原則と称する。」

ここでは期間損益計算上、費用配分の原則に準拠して棚卸資産原価の期間配分が行われなければならないことが指摘されているが、その背後には明瞭に対応思考が作用している。否、むしろ、傍線を付した言葉から明らかなように、費用配分の原則は対応概念・原則を前提にはじめてその存在意味をもちうるのである。すなわち、極言すれば、後者が成立しなければ、費用配分の原則も必然的に会計理論から放逐されるという関係にあると読み取ることができるのである。かように、近代財務会計ならびに現行の会計実務慣行において、対応思考あるいは対応概念・原則は期間収益と期間費用の認識ないし把握のみならず、原価ないし費用の配分、資産の貸借対照表能力等、会計の基本に関係するものであり、かかる意味においてそれは企業会計の「基本原理」であったし、現在においても実践上そうであるとみることができる。

対応概念・原則の適用はアメリカ合衆国の会計専門機関のみならず、他の英語圏諸国においても支持されてきた。たとえば、イギリスの「基準会計実務書」(Statements of Standard Accounting Practice-SSAP) 第九号「棚卸資産の会計処理」はその序文において、棚卸資産の貸借対照表価額は原価か正味実現可能価額かいずれかで表示されるべきことを説明する過程で、対応概念の支持を表明している。

「一会計年度における利益の計算は原価とそれに関係する収益との対応を必要とする。未売却または未消費の棚卸資産の原価は将来の収益を期待して（買い手が）負ったものであろう。したがって、収益が一年後に生じると予想される場合には、その収益が発生したときに当該収益

40) 中村 忠は、費用の把握には発生主義と費用収益対応の原則の二つの計算原則が必要であることを指摘した箇所で、繰延資産が対応原則を基礎にして貸借対照表に計上される、と明瞭な判断を下している（中村 忠『財務会計論』国元書房、1984年、60ページ）。

「ついでながら、繰延資産の計上も費用収益対応の原則にもとづくものである。つまり支出の全額をその年度の費用とするのは正当でないために一部を資産として繰り延べるのである。

このように対応原則は、費用の繰延と見越計上の両方に作用するのである。」

に対応させるべくこの原価を繰り越すことが適切である。その際に適用すべき概念は、原価を負った年度ではなく、収益が発生する年度に原価と収益とを対応させるというものである。(毀損、陳腐化または需要の変化の結果として) 発生した費用 (cost) を補填するに足る収益を将来合理的に期待できないならば、かかる回収不能原価 (irrecoverable cost) はその年度の収益に負担させるべきである。かくして、棚卸資産は、通常、原価、あるいは正味実現可能価額 (net realisable value) より低い場合には、正味実現可能価額⁴²⁾で表示される必要がある。」

次に、幾つかの著書を取り上げて、それらのなかで対応概念・原則がどのような地位を与えられてきたか素描しておきたい。その過程において、論者により、当該概念・原則は、たとえば費用の計算にかかわる基本原理・原則、または損益計算の全過程を律する概念・原則、あるいは企業会計全般に通じる根本原則等、相異なる意義ないし位置付けを付与されていることが明らかになるが、こうした多様な解釈の整理・類型化はここでは行われたい。

① 我が国において企業会計あるいは損益計算の説明のためにいつごろから対応概念・原則が適用されてきたのか、それを究明することは現在の筆者にとって重すぎる課題であるが、第二次世界大戦前に既に費用と収益とを対応させて損益計算を説明する考え方は存在していたと思われる。たとえば、山下勝治は1940年(昭和15年)に『会計理論の新構想』を著し、その第六章「期間的損益の把握方法」のなかで、特に期間費用の計算との関係においてかような考えを披瀝している。本書は、「会計学の理論は、企業会計の現実を其の究極の統一に於て理論的に思惟し、之を理解することに存する」と言う著者の包懐する根本的立場⁴³⁾のもとで、主にドイツ会計理論を咀嚼して会計の一般理論を構想した書である。

山下は「期間的損益の把握方法」で、期間損益限定の二つの途、次いで期間収益の認識・確定に言及したのち、第三節「期間的損費の決定」のなかで期間費用を如何にして認識・把握すべきか論じている。「収益に対応すべき期間的損費を限定するに就いても亦、収益と同様に、その支出ではなくて損費発生⁴⁴⁾の事実をもって損費発生⁴⁴⁾の時点と考える」と、発生⁴⁴⁾の事実に基づいて期間費用を認識すべきことを論述したあと、たとえば「連続的に買入れられる商品について言えば、その期間に現実⁴⁴⁾に買入れられた商品が其期間に販売されているとは限らない」から、「かかる場合には、出来るだけ収益に対応する損費を限定するために特殊の考慮を必要とする。」と指摘する。そして、期間収益に対応する期間費用の把握には二つの方法が考えられるとして、下記のように語るのである。

「この期間的収益に対応する期間的損費の把握には二つの方法が考えられる。その一は、期間的損費を期間的収益に直接関連せしめて個別的に把握する方法であり、他は、期間的損費を直

⁴²⁾ Statements of Standard Accounting Practice 9, "Stocks and work in progress," Part 1—Explanatory note para. 1 (Accounting Standards Committee, issued May, 1975, Part 4 added August, 1980).

⁴³⁾ 山下勝治『理論会计学』(巖松堂, 1948年)「序」1ページ。なお、『理論会计学』は『会計理論の新構想』の再版であり、これに原価計算論が追加されたのみで、理論体系・内容は改訂されていない。

⁴⁴⁾ 山下勝治『会計理論の新構想』(巖松堂, 1940年) 146-147ページ。

接収益に関連せしむることなくして、期間的収益全体に対して期間的損費全体を把握する方法⁴⁵⁾之である。」

一方は個別的・即物的対応関係を、他方は期間的・間接的対応関係を指していることはいうまでもない。山下は期間費用把握のための二つの方法、すなわち実質的対応関係を指摘したのち、損益計算の区分表示、すなわち費用と収益の形式的対応関係を詳説している。かように、戦前期に山下は既に対応計算の必要、とりわけ期間費用把握のうえでそれが有する意味を十二分に認識していたのである。但し、そこにおいては対応が他の計算諸原則を律するような考えはみられず、おそらくかような思考は戦後に支配的になったのであろう。黒沢 清の下記の論文はこのことを示唆している。

② 黒沢 清は1949年に発表した論稿「費用と収益との対応の原則」の冒頭で、動態論的会計観に立脚して早くも対応原則があらゆる会計基準の中枢を占めることを強調している。

「経営活動を『費用および収益の流れ』として把握し、之を一定の会計上の尺度に従って整理し、報告することが、企業会計の主要な機能であるとすれば、『費用と収益との対応の原則』こそ、すべての会計基準の中心を占めるものとみなさなければならない。⁴⁶⁾」

さらに、ギルマン (Gilman, Stephen) が著した *Accounting Concepts of Profit* (Ronald Press, 1939) の所説に依りながら、保守主義と対応原則との関係にふれて、後者の漸次的優位性を指摘している。

「古い会計原則として永く支持されて来た保守主義の原則は、費用収益対応の原則と今や対立するに至った。たとえば、……1938年のはじめに或る商品を10ドルの取得原価で買入れたとする。そして1938年の期末にその商品の再購入に要する価格は9ドルに下落したとする。その商品は1939年に11ドルの代価で売却されたものとすれば、低価主義の原則に従う限り、1939年の売上利益は2ドルとなる。一方1938年1ドルの損失を負担しなければならない。この未実現の損失を認めることは、費用と収益とのマッチングの原則に一致しないのである。

実現主義の原則を収益の側에만 厳格に適用し、費用の側に対するその適用を緩和するのが保守主義の特徴である。

保守主義の会計原則は未だ強く会計実践のうちに残存しており、今ただちにそれを無視することはできない。しかし現在の会計制度の発展段階は、次第に保守主義の重要性を低下せしめつつあり、費用収益マッチングの原則がそれにとって代わりつつある。⁴⁷⁾」

③ 比較的最近出版された書物のなかから、対応概念・原則がどのように形容されているかをみておくことにしたい。

④ 「……費用の発生については、……これらの費用がどのようにして期間損益の計算に当って期間費用として計上されるか、ということを理解するためには、その基本原則である費用収益

⁴⁵⁾ 前掲書、147ページ。

⁴⁶⁾ 黒沢 清「費用と収益との対応の原則」『企業会計』第一巻第5号（1949年）、『近代会計の理論』（白桃書房、1955年）所収、191ページ。

⁴⁷⁾ 前掲書、198-199ページ。

対応の原則を理解しなければなりません。⁴⁹」

「この計算原則（費用収益対応の原則）は、今日の財務会計において、期間損益を計算する場合の基本的なものである。⁴⁹」

- ⑥ 「もともと企業は、経済的合理性を追求する典型的な経済組織体であり、常に最小の経済的犠牲をもって最大の経済的効果をあげることがを目的としている。損益会計における費用収益対応の原則とは、こうした企業の本質に即して、その企業努力（価値犠牲）を費用の形で、その企業成果（価値獲得）を収益の形で把握し、両者を期間的に対応させることによって企業の純成果たる純利益を算定することを指示している原則である……。

このように費用収益対応の原則は、企業の本質に根ざしたものであり、損益会計のみならず企業会計の全般に通じる根本的な会計処理原則であるともいうことができ、この原則から費用配分の原則、発生主義の原則などの期間帰属決定の諸原則が導き出される。⁵⁰」

- ⑦ 「発生主義会計は収益・費用を価値増減の発生事実にもとづいて認識する会計であり、……実現主義の原則にもとづく収益と発生主義の原則にもとづく費用との対応、つまり費用収益の対応原則を中核とした利益の計算構造としてあらわれる。⁵⁰」

- ⑧ グローティア (Glautier, M.W.) とアンダーダウン (Underdown, B.) は「会計情報が選択され、分析され、そして伝達される方法に影響を与える」概念・原則を「手続上のコンヴェンション」(procedural conventions) と呼び、対応原則をゴーイング・コンサーン、実現主義、発生主義、継続性の原則等とともにかかるコンヴェンションの一つに挙げている。そして、対応の「コンヴェンション」について、次のように語っている。

「財務会計の最も重要な目的の一つは諸取引から生じる利益を算定することである。このことは、諸取引から生じる収益 (gains) を識別し、そしてこの諸取引に関連する費用をこの収益に対照させることを意味するのである。実現のコンヴェンションは収益の期間帰属を識別し、発生主義のコンヴェンションはアカウンタントによる収益と費用の的確な記録を可能にする。しかしながら、これら二つのコンヴェンションは利益計算を助けるものではない。対応のコンヴェンションが収益をそれに関係する費用に結びつけるのである。⁵¹」

⁴⁹ 飯野利夫『財務会計論（改訂版）』（同文館、1983年）11-12ページ。

⁴⁹ 前掲書、11-35ページ。

⁵⁰ 新井清光『新版財務会計論』（中央経済社、1983年）173ページ。

⁵¹ 嵐村剛雄『会計学一般原理』（白桃書房、1989年）30ページ。

⁵² Glautier, M.W. & Underdown, B., *Accounting Theory and Practice* (2nd ed.), (Pitman 1982), p. 56.